



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

11 Temmuz 2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

*Bu oturumda sorulan bütün sorular için, soruda aksi belirtilmedikçe cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak; diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.

*Soruların çözümünde aksi belirtilmedikçe Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında mevcut ikili vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmayacaktır.

*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Gerekeşi açıklanmadan; "istisnadır", "muafıtır", "beyan edilmez", "beyan edilir", "vergiye tabidir", "vergiye tabi değildir" şeklindeki ifadeler tek başına o sorudan puan alınması için yeterli olmayacaktır.

SORULAR

SORU- I) Jeoloji mühendisi Halil ARI (sorunun izleyen kısımlarında "H.A." olarak ifade edilecektir.), inşaat faaliyeti öncesi doğal koşulların uygunluğunu değerlendirmek, saha seçimine yardımcı olmak için jeolojik haritaları incelemek, maden yataklarının araştırılması, rezerv durumunun belirlenmesi ve işletilmesi süreçlerinde yer almak, jeotermal enerji kaynaklarını araştırmak ve işletilmesini sağlamak gibi faaliyetleri nedeniyle Kordon Vergi Dairesinin (izmir) sürekli mükellefiyet kapsamında gelir vergisi mükellefidir.

Tam mükellef statüsündeki H.A.'nın vergisel yükümlülükleri ile ilgili olarak 2019 yılında gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1- H.A. 2019 yılında dört ayrı şirkete aşağıda belirtilen hizmetleri sunmuş olup, bu hizmetleri karşılığında yıl içinde tahsil ettiği (stopaj sonrası net) tutarlara ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir. **(1a, 1b ve 1c şıkları ile birlikte toplam 9 PUAN)**

Hizmet Sunulan Kişi/Kurum	Açıklama	Tutar
AB İnşaat A.Ş.	Doğal koşulların uygunluğunun değerlendirilmesi	200.000 TL
CD Madencilik A.Ş.	Maden yataklarının araştırılması	240.000 TL
EF Mimarlık Ltd. Şti.	Jeolojik harita incelemesi	160.000 TL
GH Enerji A.Ş.	Jeotermal enerji kaynaklarını araştırılması	80.000 TL
JK İnşaat Şirketi (Bulgaristan'da mukim)	Jeolojik harita incelemesi	16.000 EURO



H.A.'nın 2019 yılında gerçekleşen faaliyeti ile ilgili giderleri ise şöyledir.

Genel giderler	60.000 TL
Personel giderleri	90.000 TL
Amortisman giderleri	130.000 TL
Diğer giderler	70.000 TL

1a- Yukarıdaki tahsilat tablosunda görülen, JK Şirketinden (Bulgaristan Mukimi) yapılan 16.000 EURO tutarındaki tahsilat, adı geçen şirketin Bulgaristan'da inşa edeceği hastane binası için, ilgili bölgenin jeolojik haritalarının incelenmesi ve mühendislik raporuna bağlanması hizmeti karşılığı olarak 13.03.2019 tarihinde gerçekleştirilmiştir. 16.000 EURO ilgili şirketten bu tarih itibarıyla tahsil edilen net tutarı ifade etmekte olup, bu tutar Bulgaristan gelir vergisi mevzuatına göre H.A.'dan yapılan %20 oranındaki vergi kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutardır. Yukarıda belirtilen giderlerden, diğer giderlerin 14.000 TL, personel giderlerinin 24.000 TL ve genel giderlerin 18.000 TL'lik kısmının münhasıran bu iş ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. (13.03.2019 tarihinde 1 EURO = 6,20 TL, 31.12.2019 tarihinde 1 EURO = 6,65 TL'dir.)

1b- H.A., yukarıda belirtilen tahsilatlarının dışında, CD Madencilik A.Ş.'ye vermiş olduğu maden yataklarının araştırılması hizmeti kapsamında gerçekleştirdiği; aşağıda sıralanan seyahat, konaklama ve diğer masrafları belge örneklerini ibraz etmek suretiyle, CD Madencilik A.Ş.'ye yansıtmış, buna bağlı tahsilatını 2019 yılı içerisinde gerçekleştirmiştir.

Otel faturası	: 4.000 TL + KDV
Uçak biletleri	: 1.000 TL + KDV
Bilirkişi ücretine ilişkin ödeme makbuzu	: 10.000 TL
Taksi Fişleri	: 600 TL

2/9

1c- Yukarıda listelenen diğer giderlerin 25.000 TL'lik kısmı, önceki yıllarda H.A.'nın aleyhine açılan tazminat davasında suçlu bulunması nedeniyle mahkeme kararı üzerine ödediği tazminat tutarından oluşmaktadır.

2-H.A., serbest meslek faaliyetinde kullandığı, envanter listesinde kayıtlı değeri 300.000 TL ve birikmiş amortismanı 240.000 TL olan binek otomobilini KDV hariç 200.000 TL bedelle devlet memuru arkadaşı L.M.'ye satmış, bedelini peşin olarak tahsil etmiştir. **(3 PUAN)**

3- H.A., ofis olarak kullanmakta olduğu ve envanterinde kayıtlı olan daireyi kısmen başka bir şirkete kiraya vermiş olup, bu şirketten kira karşılığı olarak 2019 yılında net 24.000 TL tahsil etmiştir. **(3 PUAN)**

4- H.A.'nın, %50 oranında komandite ortak olduğu ve termal otel işletmeciliği ile iştigal eden, MN Adi Komandit Şti.'nin 2019 yılı ticari bilanço kârı 180.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 10.000 TL'dir. Şirket, ortakların kâr paylarını 14.04.2020 tarihinde ödemiştir. **(2 PUAN)**

5-H.A., 01.04.2017-30.11.2017 tarihleri arasında bir maden şirketinde, hizmet akdi ile şirkete bağımlı şekilde, proje müdürü olarak görev yapmış; ancak çalıştığı bu döneme ait ücret alacağını tahsil edememiştir. H.A., işverenden olan alacağı için dava açmış ve açılmış olan dava 18.08.2019 tarihinde H.A. lehine sonuçlanmıştır. H.A. mahkeme kararı üzerine şirketten 79.620 TL alacak aslı ve 10.000 TL faizi olmak üzere 89,620 TL'yi nakit olarak tahsil etmiştir. Tahsil edilen tutar net tutarı ifade etmekte olup, işverence yapılan gelir vergisi stopajı tutarı 24.380 TL'dir. **(4 PUAN)**



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

6- H.A., halka açık O.P. Enerji A.Ş.'nin bağımsız yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmakta olup, bu görevi nedeniyle;

- Katılım sağladığı toplantılar için; brüt 90.000 TL huzur hakkı (20.600 TL gelir vergisi stopajı yapılmıştır),

- Şirket kârından %0,05 oranında kâr payı olarak; brüt 48.000 TL (7.200 TL gelir vergisi stopajı yapılmıştır).

elde etmiştir. **(3 PUAN)**

7- H.A., meslektaşı R.S.'nin yazmış olduğu "Ege Bölgesi'ndeki Jeotermal Enerji Kaynakları" isimli kitabın telif hakkını 11.02.2018 tarihinde 15.000 TL'ye satın almış ve iki gün sonra bir yayın evine 2019 yılının sonuna kadar geçerli olmak üzere kiralamıştır. Söz konusu kiralama karşılığında yayın evinden; 2018 yılı için net 8.000 TL, 2019 yılı için ise net 9.600 TL olmak üzere toplam 17.600 TL'yi 24.06.2019 tarihinde tahsil etmiştir.

H.A., aynı zamanda "İç Anadolu Bölgesi'ndeki Jeotermal Enerji Kaynakları" başlıklı bir kitap yazmış ve yazmış olduğu bu kitabın telif hakkını da aynı yayın evine kiralamış olup bu kiralama nedeniyle 2019 yılı için net 19.920 TL tahsil etmiştir.

H.A., meslektaşı R.S.'nin yazmış olduğu "Ege Bölgesi'ndeki Jeotermal Enerji Kaynakları" isimli kitabın telif hakkını aynı yayın evine kira süresinin bitiş tarihi olan 31.12.2019 tarihinde 30.000 TL bedelle satarak bedelini aynı tarihte tahsil etmiştir. **(6 PUAN)**

8- H.A.'nın iki çocuğu olup, 19 yaşındaki birinci çocuğu Vakıf Üniversitesinde, 16 yaşındaki ikinci çocuğu ise özel lisede okumaktadır. Çocukların eğitimi ile ilgili olarak 2019 yılında belgelendirdiği giderler aşağıdaki gibidir: **(2 PUAN)**

Birinci Çocuk:

Vakıf Üniversitesi Eğitim Ücreti	30.000 TL
Özel Yurt Ödemesi (V.Y. Yurt Ltd. Şti.)	12.000 TL
Eğitim ile ilgili kitap kırtasiye harcamaları (muhtelif)	2.000 TL

İkinci Çocuk:

Özel Okul Eğitim Ücreti (Z.A. Eğitim A.Ş.)	20.000 TL
Yemek Ücreti(Z.A. Eğitim A.Ş.)	4.500 TL
Özel Okul Servis Ücreti (Y.B. Taşımacılık A.Ş.)	4.000 TL
Zorunlu kıyafet harcamaları (Z.A. Eğitim A.Ş.)	1.000 TL

9- H.A., 2018 yılında süresinde ödememiş olduğu toplam 12.000 TL Bağkur primi borcunu ve bu prim borçlarına ait 2.500 TL gecikme zammını 2019 yılında ödemiştir. 2019 yılına ait toplam 14.400 TL primin ise tamamını süresinde ödemiştir. Ödenen Bağkur primleri defter kayıtlarına gider olarak intikal ettirilmemiştir. **(2 PUAN)**

DİĞER VERİLER:

a- Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı %20'dir.GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında gelir vergisinden müstesna serbest meslek işleri nedeniyle yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı %17'dir. GVK'nın70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı %20'dir. Ücret gelirleri üzerinden yapılan stopaj tutarları asgari geçim indirimini (AGİ) öncesi tutarları ifade etmektedir.



b- Değer artış kazançlarına ilişkin istisna tutarı 14.800 TL, arızı kazançlara ilişkin istisna tutarı 33.000 TL'dir.

c- Telif haklarında amortisman oranı %6,66'dır.

d- GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergiye uyumlu mükellef şartları sağlanamamaktadır.

e- Mükellefin beyana tabi bir gayrimenkul sermaye iradı bulunduğu ve tercih imkanı bulunan durumlarda götürü gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.

f- Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı 2.200 TL'dir.

g- Sorunun çözümünde ihtiyaç duyulması halinde kullanılacak Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (Yİ-ÜFE) aşağıdaki gibidir:

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2018	319,6	328,17	333,21	341,88	354,85	365,6	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94

h- 2019 gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası gelir vergisi tarifesi	
18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35
500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	% 40

7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi gelir vergisi tarifesi	
18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35

4/9

İSTENİLEN:

Halil ARI'nın yukarıda maddeler halinde verilen işlemlerinin her birini gelir vergisi mevzuatı yönünden değerlendirerek;

- Gelir vergisine tabi bir geliri olup olmadığı,
- Vergiye tabi bir geliri varsa gelirin unsurunu,
- Söz konusu gelirin yıllık beyanname ile beyan durumunu,
- Beyan edilen gelir üzerinden yapılabilecek indirimleri,
- Hesaplanan gelir vergisi üzerinden yapılabilecek mahsupları,

yasal gerekçeleri ile birlikte açıklayarak; H.A.'nın 2019 yılında yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gereken **toplam geliri** ve gelir vergisi matrahını, bu matrah üzerinden yıllık beyanname üzerine **ödenmesi veya iade alınması** gereken gelir vergisini hesaplayınız. **Geçici vergi ihmal edilecek olup, geçici vergi ile ilgili herhangi bir değerlendirme istenilmemektedir.**

(1'den 9'a kadar olan şıklar toplam 34 puan, ödenmesi gereken verginin hesaplanması işlemleri 6 puan olmak üzere TOPLAM 40 PUAN)



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SORU-II)Savunma Sanayii alanında faaliyet gösteren **ZYV Savunma Sanayi A.Ş.** (sorunun ilerleyen bölümlerinde “Şirket” olarak ifade edilecektir), füze yapımında kullanılan muhtelif parçaların imalatı ve satışını gerçekleştirmektedir.

Şirketin 31.03.2020 tarihli gelir tablosunda yer alan bilgiler (vergi öncesi) aşağıdaki gibidir:

A-BRÜT SATIŞLAR	75.000.000
Yurt İçi Satışlar	54.000.000
Yurt Dışı Satışlar	21.000.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	1.000.000
Satıştan İadeler(-)	1.000.000
C-NET SATIŞLAR	74.000.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	46.500.000
Satılan Mamuller Maliyeti(-)	46.500.000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	27.500.000
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	11.000.000
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	250.000
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2.250.000
Genel Yönetim Giderleri(-)	8.500.000
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	16.500.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	5.000.000
İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.000.000
Faiz Gelirleri	500.000
Kambiyo Kârları	3.500.000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	3.000.000
Karşılık Giderleri(-)	200.000
Kambiyo Zararları(-)	2.800.000
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	500.000
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	300.000
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	200.000
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	18.000.000
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	2.000.000
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	2.000.000
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	20.000.000

Dönemin faaliyet sonuçları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:

1- Gelir tablosunda “karşılık giderleri” olarak yer alan 200.000 TL'nin,

- 130.000 TL'si Vergi Usul Kanununa göre hesaplanmış şüpheli ticari alacaklar karşılığından,

- 70.000 TL'si ise satılan ürünleri için verilen garanti nedeniyle, aktüeryal verilere göre hesaplanan garanti gideri karşılıklarından,

oluşmaktadır. **(1 PUAN)**

2- Genel yönetim giderlerinin 130.000 TL'lik kısmı Şirket aktifine kayıtlı beş adet binek otomobilin muhtelif giderlerinden kaynaklanmakta olup, 31.03.2020 tarihli mizan bilgilerine göre söz konusu giderlere ilişkin detay bilgiler aşağıdaki gibidir:



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

770.07.04. Binek Otomobil Giderleri	130.000 TL
770.07.04.01. Yakıt Giderleri	15.000 TL
770.07.04.02. Tamir ve Bakım Giderleri	6.000 TL
770.07.04.03. Sigorta Giderleri	4.500 TL
770.07.04.04. Otopark Giderleri	500 TL
770.07.04.05. Motorlu Taşıt Vergisi Giderleri	4.000 TL
770.07.04.06. Amortisman Giderleri	100.000 TL

Tabloda yer alan amortisman giderlerinin detayları ise şöyledir (Amortisman oranı %20'dir):

Araç	Alış Tarihi	Alış Bedeli	Amortisman	Açıklama
Binek Oto 1	11.11.2017	300.000 TL	15.000 TL	ÖTV ve KDV gider kaydedilmiştir.
Binek Oto 2	24.12.2018	400.000 TL	20.000 TL	ÖTV ve KDV dahil tutardır.
Binek Oto 3	27.10.2019	100.000 TL	5.000 TL	ÖTV ve KDV gider kaydedilmiştir.
Binek Oto 4	28.12.2019	800.000 TL	40.000 TL	Şahıstan, ikinci el olarak alınmıştır.
Binek Oto 5	14.02.2020	600.000 TL	20.000 TL	ÖTV ve KDV gider kaydedilmiştir.

(3 PUAN)

3- Şirket, 12.01.2020 tarihinde sermaye artırımına gitmiş ve bu kapsamda ihraç edilen toplam itibari değeri 5.000.000 TL olan şirket hisse senetleri, toplam 6.000.000 TL bedelle üçüncü şahıslara satılmış, satıştan doğan kazanç tekdüzen hesap planına uygun şekilde özkaynak hesaplarında takip edilmiştir. (3 PUAN)

4- "İştiraklerden Temettü Gelirleri" olarak görülen tutar, Şirketin aktifinde yer alan bazı ortaklık paylarından elde edilen gelirlerden kaynaklanmaktadır. (İştirak edilen şirketlerin kanuni merkezleri Türkiye'dedir.)

Bu kapsamda;

- SR Holding A.Ş. hisse senetlerinden elde edilen kâr payı 200.000 TL,
- UT Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kâr payı 150.000 TL,
- PN Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kâr payı 300.000 TL,
- İştirak edilen ML A.Ş.'nin geçmiş yıl kârlarını sermayeye eklemesi nedeniyle bedelsiz edinilen hisselerden kaynaklanan tutar nedeniyle Şirket hissesine düşen pay 350.000 TL'dir. (3 PUAN)

5- Gelir tablosunda "Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar" olarak görülmekte olan 2.000.000 TL ile ilgili bilgiler şöyledir:Şirket KJ Bankasına olan kredi borcu nedeniyle, 14.09.2018 tarihinde 6.000.000 TL maliyet bedeli satın almış olduğu arsayı ipotek olarak göstermiştir. Söz konusu kredinin süresinde ödenmemesi nedeniyle ipotek konusu arsa icra yoluyla 8.000.000 TL'ye satılmış ve faiz dahil 3.000.000 TL kredi alacağı banka tarafından tahsil edilmiştir. (3 PUAN)

6- Gelir tablosunda "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" olarak görülen 250.000 TL, 14.11.2019 tarihinde tamamlanan "AG-1 Projesi" nedeniyle aktifleştirilen AR-GE harcamaları üzerinden hesaplanan dönem amortismanından kaynaklanmaktadır.

Şirket bünyesinde 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulmuş AR-GE Merkezi bulunmakta olup, söz konusu merkezde yukarıda belirtilen AG-1 Projesi dışında, AG-2 Projesi adında başka AR-GE projesi daha yürütülmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

31.03.2020 tarihi itibarıyla AR-GE harcamalarının izlendiği 263 kodlu AR-GE Giderleri hesabının mizan bilgileri aşağıdaki gibidir:

263. AR-GE GİDERLERİ	13.000.000
263.01. AG-1 Projesi Giderleri	5.000.000
263.01.01. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	500.000
263.01.02. İşçilik Giderleri	3.000.000
263.01.03. Amortisman Giderleri	1.000.000
263.01.04. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	500.000
263.01. AG-2 Projesi Giderleri	8.000.000
263.02.01. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	900.000
263.02.02. İşçilik Giderleri	5.000.000
263.02.03. Amortisman Giderleri	800.000
263.02.04. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.300.000

Yukarıda belirtilen tutarlardan, AG-1 Projesi giderlerinin tamamı, AG-2 Projesi giderlerinin ise 6.000.000 TL'lik kısmı 01.01.2020 tarihli açılış yevmiye maddesi ile kayıtlara alınmıştır.

Öte yandan söz konusu projeler TÜBİTAK destekleri kapsamında olup, projeler kapsamında 01.06.2019-31.12.2019 döneminde gerçekleştirilen AR-GE harcamaları ile ilgili olmak üzere;

AG-1 Projesi için 400.000 TL,

AG-2 Projesi için 600.000 TL,

Hibe desteği TÜBİTAK tarafından Şirketin banka hesaplarına 19.03.2020 tarihinde aktarılmıştır.
(5 PUAN)

7- Şirketin, 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında almış olduğu iki ayrı yatırım teşvik belgesi bulunmaktadır. Söz konusu teşvik belgeleri ve bu belgeler kapsamında gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir:

	Yatırım Teşvik Belgesi 1 (YTB 1)	Yatırım Teşvik Belgesi 2 (YTB 2)
Yatırımın Cinsi	Tevsi Yatırım	Komple Yeni Yatırım
US 97 Kodu	1200.0.01	2927.0.04
Yatırıma Başlama Tarihi	31.03.2017	22.07.2019
Yatırım Tutarı	42.000.000 TL	60.000.000 TL
Yatırıma Katkı Oranı	%30	%30
Vergi İndirimi Oranı	%70	%70
Cari Yılda Fiilen Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması Tutarı	0 TL	5.000.000 TL
Fiilen Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması (Yatırımın Başlangıcından İtibaren)	40.000.000 TL	15.000.000 TL
Önceki Dönemlerde Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	13.000.000 TL	4.000.000 TL
Tamamlanma Durumu	04.10.2019 tarihinde tamamlama vizesine başvurulmuş ve 11.11.2019 tarihinde tamamlama vizesi alınmıştır.	Tamamlama vizesi için henüz başvurulmamıştır, yatırım devam etmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Şirketin tevsi yatırımdan elde etmiş olduğu kazancın tespit edilmesinin mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.

31.03.2020 tarihli mizana göre Şirketin sabit kıymetlerinin izlenmiş olduğu hesapların bakiyeleri aşağıdaki gibidir:

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
250. Arazi ve Arsalar	20.000.000	
251. Binalar	45.000.000	
253. Tesis Makine ve Cihazlar	25.000.000	
254. Taşıtlar	6.000.000	
255. Demirbaşlar	4.000.000	
257. Birikmiş Amortismanlar		30.000.000
258. Yapılmakta Olan Yatırımlar(YTB 2 kapsamında yapılan harcamalar)	15.000.000	
260. Haklar	2.000.000	
263. Ar-Ge Giderleri	13.000.000	
268. Birikmiş Amortismanlar		1.000.000

(13 PUAN)

8- 02.02.2020 tarihinde işten çıkarılan personel için 98.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. Şirket muhasebe kayıtlarına göre, işten ayrılan bu personel için önceki dönemlerde toplam 90.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almıştır. Daha önce karşılık ayrılmayan kısım ise gelir tablosunda bu dönemin genel yönetim giderleri arasında yer almaktadır. (3 PUAN)

DİĞER VERİLER:

- a- Amortisman tabi Ar-Ge giderlerinin amortisman oranı %20'dir.
- b- Binek otomobil amortismanları için sınırlar; 2019 yılı için 135.000 TL ve 250.000 TL; 2020 yılı için 160.000 TL ve 300.000 TL'dir.
- c- Dönem içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin tutarı 75.000 TL'dir.
- d- GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergiye uyumlu mükellef şartları sağlanmaktadır.
- e- İlgili Bakanlar Kurulu Kararı ve Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca, imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017-31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranları; her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, indirimli vergi oranı yüzde yüz oranında, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına yüzde yüz oranında olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır.

İSTENİLEN:

ZYV A.Ş.'nin yukarıda bilgileri verilen her bir işlemini kurumlar vergisi ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yasal gerekçeleri ile birlikte değerlendirerek, Şirketin 2020/1 geçici vergi dönemine ait geçici vergi matrahını ve ödenmesi gereken geçici vergi tutarını hesaplayınız. (1'den 8'e kadar olan şıklar toplam 34 puan, ödenmesi gereken verginin hesaplanması işlemleri 3 puan olmak üzere TOPLAM 37 PUAN)



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SORU- III) Bazı menkul kıymet gelirleri üzerinden yapılması gereken stopaja ilişkin hükümleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamındaki gelirler için "ihtiyari beyan" uygulamasının ne olduğunu, kimler tarafından, hangi durumlarda, nereye ve nasıl yapılacağını, yıl içinde oluşan zararların mahsup durumunu, bu kapsamda kesinti yoluyla ödenen verginin mahsup ve iade durumunu açıklayınız. **(10 PUAN)**

SORU- IV) "Karşılaştırılabilirlik Analizi"nin ne olduğunu ve bu analizde hangi unsurların ne şekilde dikkate alınması gerektiğini açıklayınız. **(5 PUAN)**

SORU- V) Kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde aşağıdaki kavramları kısaca açıklayınız. **(Her bir şık 2'şer puan olmak üzere toplam 8 PUAN)**

- a- Kazanılmamış prim karşılıkları
- b- Emsal fiyat aralığı
- c- Hisse değişimi
- d- Varlık finansmanı fonu



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

CEVAPLAR

CEVAP- D)

1- HA'nın serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirmiş olduğu işler nedeniyle elde ettiği gelir 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 65 inci maddesinde yer alan *"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."* hükmüne istinaden serbest meslek kazancı kapsamında gelir vergisine tabidir.

Bu çerçevede GVK'nın 67 nci maddesi uyarınca faaliyet çerçevesinde tahsil edilen hasıllattan yapılan giderlerin düşülmesi yoluyla elde edilen kazanç GVK'nın 85 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Yıllık beyanname üzerine hesaplanan gelir vergisinden, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin GVK'nın 121 inci maddesi uyarınca mahsubu mümkündür. **(2 puan)**

1a- HA'nın Bulgaristan'da elde etmiş olduğu gelir de -tam mükellefiyet statüsünde olduğu için-Türkiye'de gelir vergisine tabidir. Yıllık beyannameye yansıtılması gereken tutar yurt dışında ödenen vergilerden önceki brüt tutardır. Buna göre yurt dışında elde edilen hasılat tutarı $[16.000 / (1 - 0,20)=]$ 20.000 Euro'dur. Elde edilen hasılatın TL karşılığının tespit edilmesinde kazancın elde edildiği tarihteki kurun dikkate alınması gerekir. Buna göre kazanç tespitinde hasılat olarak dikkate alınacak tutar $(20.000 \times 6,20=)$ 124.000 TL'dir.

Öte yandan, GVK'nın 89/13 üncü maddesi uyarınca; mühendislik alanlarında faaliyette bulunan ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Soruda, jeolojik harita incelemesi işi Bulgaristan mukimi bir kuruma yapıldığı için söz konusu indirimden yararlanılabilecektir. Yapılacak indirim tutarının tespit edilebilmesi için yurt dışında elde edilen kazancın belirlenmesi gerekir. Buna göre;

Yurt dışı hasılat (20.000 Euro) =	124.000 TL
Yurt dışı iş ile ilgili giderler (14.000 + 24.000 + 18.000) =	56.000 TL
Yurt dışı kazanç =	68.000 TL
İndirim tutarı (%50) =	34.000 TL

Yukarıdaki şekilde hesaplanan 34.000 TL yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden GVK'nın 89/13 üncü maddesi uyarınca indirilebilecektir.

Öte yandan, yurt dışında ödenen verginin, GVK'nın 123 üncü maddesinde yer alan, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği şeklindeki hükme istinaden belli bir sınır dahilinde hesaplanan gelir vergisinden indirilebilecektir. İndirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Yurt dışında elde edilen gelirin beyannameye indirime konu edilen, dolayısıyla üzerinden vergi hesaplanmamış olan yarısına (34.000 TL'lik kısım) isabet eden verginin mahsuba konu edilmesi ise mümkün değildir. Buna göre yurt dışında kesinti yoluyla ödenen 4.000 Euro'nun yarısı olan 2.000 Euro'nun gelirin elde edildiği tarihteki TL karşılığı olan $(2.000 \times 6,20=)$ 12.400 TL'nin GVK'nın 123 üncü maddesindeki sınırlama dahilinde hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür. Gelir vergisi tarifesi artan oranlı olduğu için, yurt dışında ödenen verginin ne



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kadarının mahsup edileceği, vergiye tabi toplam gelirin hesaplanması aşamasında yapılacaktır.
(3 puan)

1b- GVK'nın 67 nci maddesinin 2 nci fıkrası hükmüne göre; müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir. Aynı maddenin 4 üncü fıkrasına göre ise vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Bu hükümlere istinaden HA'nın müşterisinden tahsil etmiş olduğu tutarlardan; otel faturası karşılığı 4.000 TL, uçak biletleri karşılığı 1.000 TL ve taksi fişleri karşılığı 600 TL olmak üzere toplam 5.600 TL'nin serbest meslek kazancına dahil edilmesi gerekir. Söz konusu tutarlar gider karşılığını ifade eden tutarlar olduğu için brüt tutarlardır ve bu tutarlar üzerinden %20 oranında (1.120 TL) vergi kesintisi yapılması gerekir. Soruda "tahsil edilmesi gereken tutarları tahsil etmiştir" ifadesi yer aldığı için HA stopaj sonrası tutarları tahsil etmiş bulunmaktadır. Yapılan stopajların ise beyanname üzerine hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Söz konusu gider belgeleri HA tarafından sorunun önceki verilerinde yer alan gider tutarları içerisinde yer aldığından buna bağlı olarak ayrıca gider hesaplanması söz konusu değildir. Bilirkişi ücretine ilişkin ödeme makbuzu karşılığı tahsil edilen 10.000 TL ise 67/4 üncü madde uyarınca kazanca dahil edilmeyecektir. **(3 puan)**

1c- HA'nın mahkeme kararına göre suçlu bulunması nedeniyle ödemiş olduğu 25.000 TL tutarındaki tazminatın GVK'nın 68 inci maddesinin son fıkrası uyarınca gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle bu tutarın gelir vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir. **(1 puan)**

Bu açıklamalara göre;

Serbest Meslek Hasılatı (Brüt tutarlar) (250.000 + 300.000 + 200.000 + 100.000 + 124.000 + 5.600)	979.600 TL
Giderler (-) (60.000 + 90.000 + 130.000 + 70.000)	350.000 TL
68/son maddesi uyarınca kabul edilmeyen gider	25.000 TL
Beyana tabi serbest meslek kazancı	654.600 TL
GVK 89 uncu madde uyarınca indirim	34.000 TL
Hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek stopaj tutarı (50.000 + 60.000 + 40.000 + 20.000 + 1.120)	171.120 TL
GVK'nın 123 üncü maddesindeki sınırlama dahilinde, hesaplanan vergiden mahsup edilebilecek yurt dışı vergi tutarı	12.400 TL

Bu bilgiler çerçevesinde gelir vergisi hesaplamaları sorudaki diğer gelir unsurları ile birlikte sorunun sonunda yapılacaktır.

2- GVK'nın 67/2 maddesi hükmüne göre, serbest meslek kazançlarının tespitinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir. HA, serbest meslek faaliyetinde kullandığı ve amortisman listesine de dahil olan bir aracı sattığı için bu satıştan doğan kazancını da serbest meslek kazancına dahil etmelidir.

VUK'un 328 inci maddesine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Buna göre söz konusu satış işleminden kaynaklanıp, **serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken tutar** [200.000 – (300.000 – 200.000)]=] **140.000 TL**'dir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

3- Söz konusu ofis her ne kadar envantere dahil olsa da bu dairenin kiraya verilmesinden elde edilen kazanç serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Zira söz konusu gelir serbest meslek faaliyetinden kaynaklanan bir gelir değildir.

GVK'nın 70 inci maddesinde binaların kiralanması karşılığında elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, HA'nın envanterine kayıtlı ofisini başka bir şirkete kiraya vermesinden elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı kapsamında gelir vergisine tabidir. Söz konusu kira geliri üzerinden Kanunun 94/5 inci maddesine göre %20 oranında yapılan stopaj, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Stopaj öncesi brüt gelir tutarı $(24.000 / 0,80=)$ 30.000 TL'dir.

Beyan konu kazancın tespiti ile ilgili olarak GVK'nın 71, 72 ve 74 üncü maddeleri hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Buna göre elde edilen hasılatın giderlerin düşülmesi gerekir. HA, tercih imkanı olan durumlarda götürü gider yöntemini tercih etmektedir. Bu nedenle, götürü gider düzenlemesi ile ilgili olarak GVK'nın 74 üncü maddesinde yer alan, mükelleflerin diledikleri takdirde maddede yazılı gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilecekleri, hükmüne istinaden elde edilen hasılatın %15'i $(30.000 \times 0,15=)$ 4.500 TL gider olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla elde edilen GMSİ tutarı $(30.000 - 4.500=)$ 25.500 TL'dir.

GVK'nın 85 inci maddesi uyarınca gelir vergisine tabi gelirlerin yıllık beyannameye toplanması esastır. Elde edilen bu gelirin yıllık beyannameye dahil edilip edilmeyeceği hususunda, GVK'nın "toplama yapılmayan haller" başlıklı 86 ncı maddesinin (1-c) bendi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; vergiye tâbi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratlarının beyannameye dahil edilmemesi gerekir. HA'nın gayrimenkul sermaye iratları da dahil olmak üzere vergiye tabi gelir toplamı 40.000 TL'nin üzerinde olduğu için, elde edilen **25.500 TL GMSİ'nin yıllık beyannameye dahil edilmesi ve 6.000 TL tutarındaki stopajın hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi** gerekmektedir.

4- GVK'nın 37 nci maddesine göre; kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda **komandite** ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bu nedenle HA'nın komandite ortak sıfatıyla şirket hissesinden kendisine düşen pay şahsi ticari kazancı hükmündedir. Dolayısıyla komandit şirketin 2019 hesap dönemi karının HA'ya isabet eden kısmı ve KKEG toplamı olan $[(180.000 + 10.000) / 2=]$ 95.000 TL'nin 2019 yılı gelir vergisi beyannamesine, GVK'nın 85 inci maddesi hükmü göz önünde bulundurularak eklenmesi gerekir. Şirket karının bir sene sonra dağıtılmış olması durumu değiştirmemektedir.

5- HA'nın 18.08.2020 tarihinde mahkeme kararına istinaden tahsil etmiş olduğu 89.620 TL'nin 79.620 TL'lik kısmı GVK'nın 61 inci maddesinde yer alan "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." tanımından hareketle ücret geliri kapsamında gelir vergisine tabidir. Soruda yer alan verilere göre söz konusu ücret stopaj yoluyla vergilendirilmiş olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilip edilmeyeceği GVK'nın 86-1/b maddesi hükmüne göre, sorunun diğer verileri ile birlikte değerlendirilerek tespit edilecektir. Beyan edilmesi durumunda gelir vergisi beyannamesine yansıtılması gereken ücret geliri tutarı brüt ücret geliri olan **104.000 TL** olacaktır. Bu durumda, **24.380 TL** tutarındaki stopaj ise AGİ öncesi stopaj olduğu için hesaplanan gelir vergisinden GVK'nın 121 inci maddesine göre mahsup edilebilecektir.

10.000 TL tutarındaki faiz ise, alacak faizi mahiyetinde olup GVK'nın 75/6 ncı maddesi uyarınca menkul sermaye iradıdır. Bu gelir ile ilgili herhangi bir stopaj ve istisna uygulaması



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

olmadığı için, 86-1/d maddesinde yer alan 2.200 TL'lik beyan sınırı aşıldığı için söz konusu menkul sermaye iradı yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir.

6- Yönetim kurulu üyesi olarak seçilen gerçek kişilere faaliyet dönemi içinde huzur hakkı adı altında yapılan ödemeler GVK'nın 61 inci maddesi uyarınca ücrettir. Brüt ücret tutarı **90.000 TL**'dir. Bu nedenle söz konusu gelirin beyan edilip edilmeyeceği hususunda 5 numaralı şıkta olduğu gibi GVK'nın 86-1/b madde hükmünün dikkate alınması gerekir.

GVK'nın 86-1/b maddesine göre; tek işverenden alınıp stopaj yoluyla vergilendirilen ücret gelirleri yıllık beyannameye dahil edilmeyecek olup; birden fazla işverenden ücret alınması halinde ise birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşmayan mükelleflerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri de beyannameye dahil edilmeyecektir. HA'nın ise birden fazla işverenden elde ettiği ücret geliri olup, hangi işveren birinci kabul edilirse edilsin, birden sonraki işverenden elde edilen gelirin tutarı 40.000 TL'lik beyan sınırını aşmaktadır. Bu nedenle HA ücret gelirlerini yıllık beyannameye beyan etmek durumundadır. Ücret gelirleri üzerinden yapılan stopaj ise GVK'nın 121 inci maddesine göre hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Buna göre beyan edilmesi gereken toplam ücret geliri (104.000 + 90.000 =) **194.000 TL**, hesaplanan gelir vergisinden yapılacak mahsup ise (24.380 + 20.600=) **44.980 TL'dir**.

Yönetim kurulu üyesi sıfatıyla alınan kar payı ise GVK'nın 75/3 üncü maddesi menkul sermaye iradidir. Zira, söz konusu maddede kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Elde edilen gelirin yarısı GVK'nın 22/3 üncü maddesi uyarınca istisna olduğu için brüt gelir tutarı olan 48.000 TL'nin yarısı olan 24.000 TL'nin GVK'nın 86-1/c maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilip edilmeyeceğinin tespiti gerekir. Buna göre söz konusunu menkul sermaye iradı ile birlikte vergiye tabi diğer gelirin toplamı beyan sınırı olan 40.000 TL'yi aştığı için **24.000 TL**'nin menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekir. Bu durumda, GVK 22/3 maddesi uyarınca ise yapılan stopajın tamamı olan **7.200 TL**'nin hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür.

7- GVK'nın 70 inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması nedeniyle elde edilen gelirle gayri menkul sermaye iradı kapsamında gelir vergisine tabidir. Bu nedenle HA'nın üçüncü şahıslardan satın almış olduğu telif hakkının kiraya verilmesinden elde ettiği gelir bu kapsamda gelir vergisine tabidir. 72 nci madde hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Bu nedenle 2018 yılına ait olup 2019 yılında tahsil edilen kira tutarı da 2019 yılının gelirinde dikkate alınmalıdır. Söz konusu hasılatın giderlerin düşülmesi suretiyle vergiye tabi safi irat bulunmalıdır. Bu noktada, verilerde her ne kadar tercih hakkı bulunan durumlarda götürü gider yönteminin seçileceği belirtilmiş olsa da 74 üncü maddenin parantez içi hükmüne göre hakların kiralanmasında götürü gider yönteminin tercihi mümkün değildir. Bu nedenle gelirin gerçek gider yöntemine göre tespiti gerekir. Sorudaki verilere göre 74 üncü madde kapsamında gerçek gider olarak dikkate alınabilecek amortisman giderleri söz konusudur. Buna göre her bir yıl için (15.000 x 0,0666=) 990 TL olmak üzere, iki yıl için toplam (990 x 2=) 1.980 TL amortisman gideri olarak hasılatın düşülebilecektir. Dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradı tutarı (10.000 + 12.000 - 1.980=) **20.020 TL**'dir. Söz konusu gelirin GVK'nın 86-1/c maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilip edilmeyeceğinin tespiti gerekir. Buna göre söz konusunu gayrimenkul sermaye iradı ile birlikte vergiye tabi diğer gelirin toplamı beyan sınırı olan 40.000 TL'yi aştığı için **20.020 TL**'nin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekir. Bu durumda, söz konusu gelir üzerinden yapılan (2.000 + 2.400=) **4.400 TL**'nin hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür.

HA'nın müellifi olduğu kitabın telif hakkının kiralanması ise GVK'nın 18 inci maddesi uyarınca vergiden müstesnadır. Bu nedenle söz konusu geliri yıllık beyannameye dahil edilmeyecek, yapılan stopaj nihai vergileme olacaktır.

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançla GVK'nın mükerrer 80 inci



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

maddesine göre diğer kazanç ve irat (değer artış kazancı) olarak gelir vergisine tabidir. BU nedenle, HA'nın arkadaşından satın almış olduğu telif hakkının satışından elde edilen gelir bu kapsamdadır. Satış kazancının tespit edilmesinde ise GVK'nın mükerrer 81 inci maddesinde yer alan; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere endekslenerek tespit edileceği şeklindeki hükmün dikkate alınması gerekir.

Buna göre,

Endekslenmiş maliyet bedeli = $15.000 \times 450,97 / 319,6 = 21.165$ TL

Kazanç = $30.000 - 21.165 = 8.835$ TL

Bu tutar değer artış kazançları içi belirlenen istisna haddi olan 14.800 TL'nin altında kaldığı için GVK'nın 86 ncı maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

8- GVK'nın 89 uncu maddesine göre; beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Küçük çocuktan anlaşılması gereken 18 yaşından küçük çocuklar ile tahsili devam eden 25 yaşından küçük çocuklardır. Bu nedenle HA her iki çocuğu için yaptığı kapsama giren eğitim harcamalarını gelir vergisi matrahından indirebilecektir.

Vakıf üniversiteleri gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadığı için (kurumlar vergisinden muaf oldukları için) vakıf üniversitesinden alınan belge ile tevsik edilen eğitim harcaması indirimine konu edilemeyecektir. Özel okul ücretleri dışında ödenen yemek giderleri de eğitim harcaması olarak kabul edilmemektedir. Soruda yer alan; yurt, servis, kitap kırtasiye ve zorunlu kıyafet harcamaları ise indirim kapsamında değerlendirilebilecek harcamalardandır. Bu bilgilere göre toplam ($12.000 + 2.000 + 20.000 + 4.000 + 1.000 =$) **39.000 TL**, beyan edilen toplam gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla (aşmamaktadır) gelir vergisi matrahından indirilebilecektir.

9- Bağ-Kur primlerinin indirimi, 110 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gider olarak indirimde değil, 89. Madde hükmü uyarınca ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirime izin verecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Bağ-Kur primleri, sadece indirimi kabul edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir. Bağ-Kur primlerinin, önceki dönemlerde ödenenler de dahil edilerek kümülatif olarak geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle önceki yıla ilişkin olanlar da dahil olmak üzere 2019 yılında ödenen Bağ-Kur primi toplamı olan ($12.000 + 14.400 =$) **26.400 TL**'nin gelir vergisi matrahından indirilmesi gerekir. Ödenen 2.500 TL tutarındaki gecikme zammının ise beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir.

Bu bilgi ve açıklamalara göre;

Beyan Tabi Gelirler:

Serbest meslek kazancı (soru 1) = 654.600 TL (KKEG dahil) (stopaj 171.120 TL)

Serbest meslek kazancı (soru 2) = 140.000 TL

Toplam SMK = 794.600 TL

Toplam Ticari Kazanç = 95.000 TL

GMSİ (soru 3) = 25.500 TL (stopaj 6.000 TL)

GMSİ (soru 7) = 20.020 TL (stopaj 4.400 TL)

Toplam GMSİ = 45.520 TL

Ücret (soru 5) = 104.000 TL (stopaj 24.380 TL)

Ücret (soru 6) = 90.000 TL (stopaj 20.600 TL)

Toplam Ücret = 194.000 TL

MSİ (soru 5) = 10.000 TL

MSİ (soru 7) = 24.000 TL (stopaj 7.200 TL)

Toplam MSİ = 34.000 TL

TOPLAM GELİR = 1.163.120 TL



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İndirimler:

Hizmet ihracı indirimi (soru 1) = 34.000 TL

Eğitim harcamaları indirimi (soru 8) = 39.000 TL

Bağ-Kur indirimi (soru 9) = 26.400 TL

TOPLAM İNDİRİM = 99.400 TL

GELİR VERGİSİ MATRAHI = 1.063.720 TL

Gelir Vergisinin Hesaplanması:

(Beyana tabi gelirler içinde ücret gelirleri de bulunduğu için vergi hesaplamasında 75 nolu Gelir Vergisi Sirkülerinin dikkate alınması ve ücret gelirleri için 103 üncü maddedeki tarifinin 7194 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şeklinin esas alınması gerekir.)

Ücret geliri olmasa idi hesaplanan gelir vergisi:

$[(1.161.120 - 500.000) \times 0,40] + 163.460 = 427.908$

Ücretin toplam matrah içindeki oranı = $194.000 / 1.161.120 = 0,1671$

Dilim farkına (148.000 – 98.000) isabet eden vergi farkı = $50.000 \times 0,1671 \times 0,08 = 669$ TL

Hesaplanan Gelir Vergisi = $427.908 - 669 = 427.239$ TL

Bu verginin yurt dışında elde edilen kazançta isabet eden kısmı=

1.161.120 TL matrah → 427.239 TL vergi

34.000 TL YD kazanç → ?

? = $427.239 \times 34.000 / 1.161.120 = 12.510$ TL

34.000 TL yurt dışı kazanç üzerinden yurt dışında ödenen vergi 12.400 TL olduğu sınırın altında kalmaktadır ve dolayısıyla tamamı hesaplanan vergiden indirilebilir.

Buna göre, hesaplanan gelir vergisinden yapılabilecek mahsuplar;

Stopajlar (171.120 + 10.400 + 44.980 + 7.200=) 233.700 TL, yurt dışında ödenen vergi 12.400 TL olmak üzere toplam **246.100 TL'dir.**

Dolayısıyla ödenmesi gereken gelir vergisi (427.239 – 246.100 =) **181.139 TL'dir.**

CEVAP II-

1- Söz konusu karşılık giderlerinden, şüpheli ticari alacaklar karşılığı VUK'un 323 üncü maddesinde düzenlenmiş olup kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkündür. Garanti gider karşılıklarının ise kazançtan indirilebileceğine dair vergi mevzuatında herhangi bir hüküm olmadığından, ihtiyatlılık ilkesi gereği ayrılarak ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmış olan 70.000 TL'nin KKEG olarak dönem matrahına eklenmesi gerekir.

2- 5520 sayılı KVK'nın 6 ncı maddesine göre kurumlar vergisi safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta olup; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. GVK'nın 40/5 inci maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir. Aynı maddenin 7 nci bendine göre ise özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılında uygulanmak üzere 160.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2020 yılında uygulanmak üzere 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenler için müteakip vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortisman esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortisman tabii tutarı 250.000 Türk lirasıdır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortisman esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, sorudaki verilerde 2020 yılında iktisap edilen binek otomobile ilişkin ÖTV ve KDV'nin gider olarak kaydedildiği belirtilmekle beraber gider tutarı ile ilgili bilgi verilmemiştir. Bu nedenle, 2020 yılında gider kaydedilen ÖTV ve KDV tutarları ile ilgili olarak bir değerlendirme yapılmasına gerek yoktur.

MTV Kanununun 14 üncü maddesine göre, ödenen MTV'nin tamamı KKEG mahiyetindedir.

Bu bilgilere göre, 2020/1. Geçici vergi döneminde KKEG olarak dikkate alınması gereken tutarların hesabı aşağıdaki gibidir:

Binek oto MTV giderleri = **4.000 TL (KKEG)**

Binek oto diğer giderler = 26.000 TL, → (26.000 x 0,3=) **7.800 TL (KKEG)**

Amortisman Giderleri:

Araç	Alış Tarihi	Alış Bedeli	Amortis- man	Gider olarak Dikkate alınabilecek tutar	KKEG
Binek Oto 1	11.11.2017	300.000 TL	15.000 TL	Gider kısıtlamasına tabi değildir.	-
Binek Oto 2	24.12.2018	400.000 TL	20.000 TL	Gider kısıtlamasına tabi değildir.	-
Binek Oto 3	27.10.2019	100.000 TL	5.000 TL	Gider kısıtlamasına tabi değildir.	-
Binek Oto 4	28.12.2019	800.000 TL	40.000 TL	(250.000 x 0,20 / 12 x 3 ay=) 12.500	27.500 TL
Binek Oto 5	14.02.2020	600.000 TL	20.000 TL	(160.000 x 0,20 / 12 x 2 ay=) 5.333	14.667 TL

Bu verilere toplam **KKEG olarak dikkate alınacak tutar 42.167 TL'dir.**

Bu soruya ilişkin KKEG olarak dikkate alınması gereken toplam tutar ise (4.000 + 7.800 + 42.167=) **53.967 TL'dir.**

3- KVK'nın 5-1/ç maddesi hükmüne göre anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı (emisyon primleri) kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak bu kazançlar, soruda da belirtildiği gibi gelir tablosu hesaplarında ve dolayısıyla ticari bilanço karı içinde yer almadığı için, öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider arasında kurum kazancına eklenmeli, daha sonra istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir. Buna göre emisyon primi tutarı olan (6.000.000 – 5.000.000=) 1.000.000 TL'nin öncelikle kurum kazancına dahil edilmesi ve istisna tablosunda gösterilmek suretiyle matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

4- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Buna göre, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Madde hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları da istisna kapsamında olup, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Öte yandan, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

Bu bilgilere göre, Şirketin;

SR Holding A.Ş. hisse senetlerinden elde edilen kâr payı 200.000 TL, PN Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kâr payı 300.000 TL ve İştirak edilen ML A.Ş.'nin geçmiş yıl kârlarını sermayeye eklemesi nedeniyle bedelsiz edinilen hisselerden kaynaklanan tutar nedeniyle Şirket hissesine düşen pay 350.000 TL olmak üzere, KVK'nın 5-1/a maddesi uyarınca istisna kazancı toplamı **850.000 TL**'dir. Bu tutarın geçici vergi beyannamesinde istisna olarak düşülmesi gerekmektedir.

5- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm uyarınca ZYV A.Ş.'nin taşınmazının icra yoluyla satışından elde edilen gelirin, sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kısmının istisna olarak düşülmesi mümkündür.

Buna göre,

Satış Karı = 8.000.000 – 6.000.000 = 2.000.000 TL

Satış bedelinin borcun tasfiyesinde kullanılan kısmı = 3.000.000 / 8.000.000 = 0,375

Kazancın İstisna Kısmı = 2.000.000 x 0,375 = **750.000 TL**

750.000 TL'nin KVK'nın 5-1/f maddesi uyarınca istisna kazanç olarak kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir.

6- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesine göre; Ar-Ge merkezlerinde, gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu nedenle Ar-Ge merkezi olan Şirketin Ar-Ge projeleri kapsamında dönem içinde yapmış olduğu harcamaların %100'ü Ar-Ge indirimi olarak dönem kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir.

Gelir tablosunda Ar-Ge gideri olarak görülmekte olan 250.000 TL, önceki dönemlerde tamamlanan Ar-Ge projesinin dönem amortismanı olduğu için, bu döneme ait bir Ar-Ge harcaması değildir ve dolayısıyla Ar-ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir. Sorudaki verilere göre mizanda AG 1 projesi gideri olarak görülen tutarların tamamı açılış yevmiye maddesi ile kayıtlara alındığından, bu dönemde bu proje kapsamında herhangi bir harcama yapılmamıştır. Dolayısıyla bu proje nedeniyle bu dönemde indirimden yararlanılması söz konusu değildir.

2020/1 döneminde devam etmekte olan AG 2 projesi kapsamında yapılan harcamalar ise indirimine konu edilebilecektir. Sorudaki veriye göre, mizanda görülen 8.000.000 TL tutarındaki harcamanın 6.000.000 TL'si açılış yevmiye maddesi ile kayıtlara alındığından, bu döneme ait Ar-Ge harcaması 2.000.000 TL'dir. Dolayısıyla 5746 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine göre



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

%100 oranında hesaplanan 2.000.000 TL tutarındaki Ar-Ge indiriminden döneme ait geçici vergi beyannamesinde yararlanılabilecektir.

Öte yandan, Ar-Ge Yönetmeliği'nin 24 üncü maddesinde; Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe desteklerin, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izleneceği; bu hesapta yer alan tutarların, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Sorudaki verilere göre, AG1 ve AG 2 projeleri için alınan TÜBİTAK'tan alınan toplam 1.000.000 TL tutarındaki hibe, 01.06.2019-31.12.2019 döneminde gerçekleştirilen AR-GE harcamaları ile ilgili olmak üzere alınmıştır. Dolayısıyla, bu tutar 2020 yılında özel fon hesabına alınmış olmakla birlikte, önceki hesap dönemi Ar-Ge harcamaları ile ilgili olduğu için, önceki hesap dönemi Ar-Ge harcamalarından düşülmelidir. Bu nedenle, 2020 yılında alınan hibeler ile ilgili olarak 2020/1. Dönem Ar-Ge indirimi hesabında herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek yoktur.

Şirket, bir önceki dönem Ar-Ge indirimi hesaplamasını TÜBİTAK'tan alınacak hibe tutarlarını düşmeksizin dikkate almış ise önceki hesap dönem beyannamesinin düzeltilmesi gerekir.

7- Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve İlgili Bakanlık tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinin, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır. Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir. Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını (%80) geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, **yatırım döneminde** diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Bakanlığa müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İndirimli vergi oranı uygulamasında, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Sorudaki verilere göre Şirketin iki ayrı teşvik belgesi bulunmakta olup YTB 1 kapsamındaki yatırım için önceki dönemlerde tamamlama vizesine başvurulmuş, YTB 2 kapsamındaki yatırım ise devam etmektedir. Bu nedenle, YTB 1 yatırımı için sadece bu yatırımdan elde edilen kazançlara; YTB 2 kapsamındaki yatırım için ise **diğer kazançlara** indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Bu bilgilere göre;

YTB 1 Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı:

Tamamlanan yatırım harcaması = 40.000.000 TL

Toplam yatırıma katkı tutarı = 40.000.000 x 0,30= 12.000.000 TL,

(Söz konusu yatırım teşvik belgesi US kodu 12 ile başladığı için ilave 15 puanlık yatırıma katkı oranından yararlanılması mümkün değildir.)

Görüleceği üzere, Şirketin söz konusu yatırım nedeniyle yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarı 12.000.000 TL'dir. Sorudaki verilere göre ise Şirket önceki dönemlerde 13.000.000 TL yatırıma katkı tutarından yararlanmıştır. Dolayısıyla Şirketin söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında 2020 yılında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı bulunmamaktadır. Bu nedenle 2020/1. Geçici vergi döneminde söz konusu yatırımdan elde edilen kazancın hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Önceki hesap dönemlerinde fazladan yararlanılan yatırıma katkı tutarı içinse ilgili hesap dönemi beyannamesinin düzeltilmesi gerekmekte olup, 2020/1. Geçici vergi dönemi itibariyle herhangi bir düzeltme veya buna bağlı bir işlem yapılması söz konusu değildir.

YTB 2 Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı:

1. Sınır (Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı)=

→ 15.000.000 x 0,45 = **6.750.000 TL** (2019 ve 2020 yıllarında gerçekleşmiş yatırım harcamaları için ilave 15 puanlık indirim oranı uygulanmıştır. Bu harcamalar için yatırım döneminde yatırıma katkı tutarının %100'ü uygulanabileceği için yatırım döneminde katkı tutarının en fazla %80'inden yararlanılabileceği şeklindeki sınırlama uygulanmamıştır.)

→ (60.000.000 – 15.000.000) x 0,30 x 0,80) = **10.800.000 TL** (2020/1. Geçici vergi dönemi sonu itibariyle henüz harcanmayan ve hangi tarihte harcanacağı henüz belli olmayan kısım için, ilgili BKK'da belirtilen ilave 15 puanlık indirim uygulanmamış, bu kısma isabet eden yatırıma katkı tutarının en fazla %80'inden yatırım döneminde yararlanılabileceği değerlendirilmiştir.)

1. Sınır (Toplam) = (6.750.000 + 10.800.000=) 17.550.000 TL

2. Sınır (Gerçekleşen yatırım harcaması):

= **15.000.000 TL**

Dolayısıyla, Şirket yatırım dönemi içinde yer alan 2020/1. Geçici vergi döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı **15.000.000 TL'yi** (2. Sınır) geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Önceki dönemlerde yararlanılan yatırıma katkı tutarı 4.000.000 TL olduğu için, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının üst sınır (15.000.000 – 4.000.000=) 11.000.000 TL'dir.

Üst sınırı ifade eden 11.000.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarına isabet eden kurumlar vergisi matrahı (11.000/0,22=) 50.000.000 TL'dir. Buna göre kurumlar vergisi matrahının ne kadarlık kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacağı cevabın sonunda diğer veriler ile birlikte değerlendirilecektir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

8- Sorudaki verilere göre, Şirket tarafından dönem içerisinde ödenen 98.000 TL tutarındaki kıdem tazminatının 90.000 TL'lik kısmı önceki dönemlerde karşılık gideri olarak muhasebeleştirilip, ilgili olduğu dönemlerde KKEG olarak dikkate alınmıştır. Dolayısıyla 98.000 TL tutarındaki söz konusu giderin 90.000 TL'lik kısmının bu dönemde gider kayıtlarına yansıtılması mümkün olmamıştır. 8.000 TL'nin ise olması gerektiği gibi dönem giderleri içerisinde yer aldığı soruda belirtilmiştir.

Bu dönemde ödendiği ve KVK'nın 6 ve 8 maddeleri ile GVK'nın 40 ıncı maddelerine istinaden kazancın tespitinde dikkate alınabileceği halde, daha önce karşılık ayrıldığı için ödendiği dönemde gider kayıtlarına alınamayan kıdem tazminatlarını dönem beyannamesinde (diğer indirim ve istisna olarak beyan edilmesi suretiyle) kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan bilgi, açıklama ve değerlendirmelere göre, ZYV A.Ş.'nin 2020/1. dönemi geçici vergi matrahı ve ödenmesi gereken geçici verginin hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	20.000.000 TL
KKEG Soru 1: 70.000, soru 2: 53.967, soru 3: 1.000.000	1.123.967 TL
İstisnalar Soru 4 (KVK 5-1/a) = 850.000, soru 5 (KVK 5-1/f) = 750.000, soru 8 (Diğer İst.) = 90.000	1.690.000 TL
İndirime esas tutar	19.433.967 TL
Ar-Ge İndirimi (soru 8)	2.000.000 TL
Geçici Vergi Matrahı	17.433.967 TL
İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (%0)*	17.433.967 TL
Hesaplanan Geçici Vergi	0 TL
Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı*	3.385.473 TL

*7 nci soruya ait cevapta belirtildiği gibi, Şirket yatırım dönemi içinde yer alan 2020/1. Geçici vergi döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı **15.000.000 TL'yi** geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. 17.433.967 TL geçici vergi matrahının tamamına %0 oranındaki indirimli kurumlar vergisi oranı uygulandığında yararlanılan yatırıma katkı tutarı olan 3.385.473 TL bu sınırın altında kalmaktadır. Dolayısıyla, 17.433.967 TL matrahın tamamına indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanması gerekir.

CEVAP III-

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir.

Bu gelirlerin beyanı, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesiyle, izleyen yılın Mart ayının son günü akşamına kadar yapılacaktır.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır. Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir.

Alım satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir.

CEVAP IV-

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

a) Mal veya hizmetlerin nitelikleri: Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

b) İşlev analizi: İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

c) Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

CEVAP V-

a- Kazanılmamış prim karşılıkları: yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır.

b- Emsal Fiyat Aralığı : Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir. Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir.

c- Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, KVK uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir.

d- Varlık Finansmanı Fonları: İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.